

## CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC) E CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADE E TEMPO (TDABC) EM ORGANIZAÇÕES HOSPITALARES: UMA ANÁLISE DESCRITIVA DA LITERATURA NACIONAL E INTERNACIONAL

### RESUMO

Muitas organizações não adotam o método de custeio baseado em atividades (ABC – *Activity-Based Costing*) devido à dificuldade e onerosidade envolvidas em sua implantação e manutenção. Assim, Kaplan e Anderson (2007) propuseram uma nova abordagem para reduzir os problemas desse método, que recebeu a denominação de custeio baseado em atividades e tempo (TDABC – *Time-Driven Activity-Based Costing*). Dessa forma, o objetivo deste artigo é analisar as pesquisas sobre os temas ABC e TDABC publicadas na literatura brasileira e internacional na área de contabilidade entre os anos de 1995 a 2015 em organizações hospitalares. Esta pesquisa descritiva e bibliográfica selecionou artigos publicados em periódicos nacionais, internacionais e em congressos, bem como dissertações e teses defendidas em Programas de Pós-Graduação em Contabilidade, totalizando 39 pesquisas. O Congresso Brasileiro de Custos se destacou com maior número de publicações sobre o ABC, tendo como auge o período de 2003 a 2005, e os segmentos mais abordados para a aplicação do referido métodos foram o de ginecologia e obstetria e maternidade. O pesquisador que obteve maior destaque, também em relação ao ABC, foi Antônio Artur de Souza, com cinco publicações em periódicos nacionais e seis artigos publicados nos anais do Congresso Brasileiro de Custos. Em relação ao TDABC, esse método ainda é pouco explorado pela literatura nacional e internacional contábil.

**Palavras-chave:** Custeio baseado em atividade e tempo (TDABC); Custeio baseado em atividade (ABC); Hospital.

## ABC AND TDABC IN HOSPITAL ORGANIZATIONS: A DESCRIPTIVE ANALYSIS OF NATIONAL AND INTERNATIONAL LITERATURE

### ABSTRACT

Many organizations do not adopt the Activity-Based Costing (ABC) method because of the difficulty and costs involved in its implementation and maintenance. So Kaplan and Anderson (2007) proposed a new approach to reduce the problems of this method and named it Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC). Thus, the purpose of this article is to analyze the research on ABC themes and TDABC published in Brazilian and international literature in the area of accounting in the years 1995-2015 in hospitals. This descriptive and literature selected articles published in national and international journals and conferences as well as dissertations and theses in the Graduate Programme in Accounting totaling 39 surveys. The Brazilian Congress of Costs stood out with the highest number of publications on the ABC having as its peak the 2003-2005 period and the most discussed segments for the application of the methods were obstetrics, gynecology and maternity. The most prominent researcher, also as regards ABC, was Antonio Artur de Souza, who had five publications in national journals and six studies published in the Brazilian Congress of Costs proceedings. Regarding TDABC, this method is still little explored by national and international accounting literature.

**Keywords:** Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC); Activity-Based Costing (ABC); Hospital.

Katia Abbas<sup>1</sup>

Letícia Matioli Grejo<sup>2</sup>

Juliane Andressa Pavão<sup>3</sup>

Claudineia Nunes Veloso<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Doutora em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC, Florianópolis (Brasil). Professora em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Maringá – UEM, Maringá (Brasil). E-mail: [katia\\_abbas@yahoo.com.br](mailto:katia_abbas@yahoo.com.br)

<sup>2</sup> Mestra em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Maringá – UEM, Maringá (Brasil). Professora em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Paraná – UNESPAR, Apucarana (Brasil). E-mail: [leticia.mgrejo@gmail.com](mailto:leticia.mgrejo@gmail.com)

<sup>3</sup> Mestra em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Maringá – UEM, Maringá (Brasil). Professora em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Paraná – UNESPAR, Campo Mourão (Brasil). E-mail: [julianepavao@hotmail.com](mailto:julianepavao@hotmail.com)

<sup>4</sup> Especialista em Administração Tributária pela Universidade Castelo Branco – UCB, Rio de Janeiro (Brasil). Professora em Ciências Contábeis pela Faculdade Metropolitana de Maringá - UNIFAMMA, Maringá (Brasil). E-mail: [claudineia\\_triplice@hotmail.com](mailto:claudineia_triplice@hotmail.com)

## INTRODUÇÃO

A contabilidade de custos, que surgiu inicialmente para avaliação de estoques e apuração do resultado do período, foi se aprimorando e passou a ser utilizada também no campo gerencial, auxiliando o controle e a tomada de decisão. Atualmente, com suas ferramentas, métodos de custeio e artefatos, é uma das principais fontes de informações gerenciais nas empresas (Almeida & Santos, 2007).

Os métodos de custeio, que são práticas para mensuração dos custos incorridos, podem ser classificados como tradicionais e avançados e/ou contemporâneos. Dentre os métodos tradicionais, Kaplan e Cooper (1998), Brimson (1996), Johnson e Kaplan (1987) e Megliorini (2012) citam o custeio por absorção, métodos das seções homogêneas (RKW) e o custeio variável, e como método contemporâneo o custeio baseado em atividade (ABC). Diante das necessidades e evoluções de um cenário contemporâneo, o método de custeio baseado em atividades (ABC) passou por algumas inovações, e foi então desenvolvido o método *time-driven activity-based costing* (TDABC).

O ABC, proposto por Cooper e Kaplan na década de 80 e adotado por empresas como Hewlett-Packard, John Deere, Siemens, GM, entre outras (Sakurai, 1997), surgiu para superar as deficiências dos métodos tradicionais, pois não forneciam informações suficientes para tomada de decisão, tendo em vista que estes “foram desenhados para épocas anteriores, quando a mão de obra direta e os materiais eram os fatores de produção determinantes, a tecnologia era estável, as despesas indiretas apoiavam o processo produtivo e existia um número limitado de produtos” (Brimson, 1996, p. 23).

Esse método, que segundo Cooper e Slagmulder (2003) consiste em reduzir custos e simultaneamente melhorar a posição estratégica da empresa, considera que as atividades é que consomem recursos gerando custos e que os produtos consomem as atividades absorvendo seus custos, ou seja, não são os produtos que consomem os recursos. Portanto, é preciso entender o comportamento dos custos das atividades envolvidas no processo, encontrando as relações entre os produtos e as atividades. Esse método torna o cálculo dos custos mais próximo do real, ou seja, supera os métodos tradicionais, que atribuem os custos indiretos aos produtos através de bases de rateio arbitrárias (Bornia, 2002).

Em pesquisa realizada por Frezatti (2005) em empresas de médio e grande porte brasileiras, o ABC é o método menos utilizado, ou seja, apenas 15% das 119 empresas investigadas utilizam esse método. Corroborando Frezatti, Abbas et al. (2015), realizaram pesquisas especificamente no ambiente hospitalar, para verificar o custeio baseado em atividades, que é objeto de

vários estudos, tanto nacionais quanto internacionais (Baumgartner, 1998; Goulart, 2000; Cao; Toyabe & Akazawa, 2006; Struett, Souza & Raimundini, 2007; Popesko & Novák, 2011), e constataram que apenas um hospital, dentre os 14 analisados, utiliza o método ABC, ou seja, os hospitais pesquisados ainda utilizam os métodos tradicionais.

Apesar dos benefícios gerados pela utilização do ABC, muitas organizações não adotam esse método devido à complexidade, dificuldade e onerosidade envolvidas em sua implantação e manutenção (Bornia, 2002; Horngren; Sundem & Stratton, 2004; Barret, 2005; Aillón, 2013). Assim, tendo em vista as críticas e a pouca utilização do método, por parte das empresas, e com o objetivo de superar as limitações do ABC, Kaplan e Anderson propuseram em 2001 inovações e desenvolveram uma nova modelagem de cálculo de custos, na qual o fator tempo é o principal direcionador de custos, denominado de TDABC, que, segundo os próprios criadores do método, é mais simples, rápido, acessível e menos dispendioso (Kaplan & Anderson, 2007).

Pesquisas brasileiras têm abordado os métodos ABC e TDABC e sugerido sua implantação em diferentes segmentos de empresas. Dessa forma, o objetivo deste estudo é analisar as pesquisas sobre os temas ABC e TDABC publicadas na literatura brasileira e internacional na área de contabilidade entre os anos de 1995 a 2015 em organizações hospitalares.

Este estudo se justifica pela relevância dos métodos ABC e TDABC em evidenciar cálculo real dos custos reduzindo as arbitrariedades dos métodos tradicionais, além de melhorar o processo decisório fornecendo informações confiáveis (Brimson, 1996; Bornia, 2002; Cooper & Slagmulder, 2003). A realização desta pesquisa oferece contribuições sobre como os métodos ABC e TDABC vêm sendo aplicados em organizações hospitalares nas pesquisas da área de contabilidade, já que em estudos como de Souza, Avelar e Pavione (2011), Santana, Afonso e Fagundes (2013), Boina, Souza e Avelar (2011) e Catânio, Pizzo e Moraes (2015) foram analisadas as pesquisas publicadas sobre os referidos métodos, porém sem abordarem um setor específico. Assim, nenhuma dessas pesquisas analisou particularmente o setor hospitalar, como é proposto no presente estudo.

Além da relevância dos métodos de custeio, as organizações hospitalares, que são consideradas empresas complexas e, de acordo com Porter (2007), envolvem miríades de atividades e desafios, também sofrem com as intensas pressões competitivas, bem como com os altos gastos que envolvem suas atividades e precisam, portanto, implementar um método de custeio que auxilie a tomada de decisão.

Este artigo está organizado em mais quatro seções, além desta introdução. Na segunda seção é apresentada a revisão de literatura que discorre brevemente sobre o ABC e o TDABC. Na terceira seção é evidenciada a metodologia utilizada para a execução da pesquisa. A quarta mostra os dados analisados e, por fim, a quinta seção apresenta as considerações finais e sugestões para futuras pesquisas.

## PLATAFORMA TEÓRICA

Nesta seção serão abordadas brevemente a evolução e definições do ABC e, em seguida, será evidenciado o referencial teórico a respeito da nova abordagem, o TDABC.

### *Activity-Based Costing (ABC)*

Em 1988, Cooper e Kaplan publicaram o artigo “*Measure costs right: make the right decisions*”, no qual apresentaram o ABC como um novo enfoque para cálculo dos custos e, assim, assumiram a paternidade do

método (Bornia, 2002). No Brasil, os estudos e pesquisas sobre método tiveram início em 1989, no Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, onde esse assunto é ensinado tanto para os alunos de graduação quanto para os de pós-graduação (Nakagawa, 1994).

O ABC é um método que tem como objetivo avaliar com precisão as atividades desenvolvidas em uma organização, utilizando direcionadores para alocar os custos indiretos para as atividades e destas para os produtos. De acordo com a figura 1, esse método parte do pressuposto de que os recursos são consumidos por suas atividades e estas aos seus objetos de custo, sendo que os recursos são consequências das atividades consideradas necessárias para fabricá-los (Nakagawa, 1994). Enquanto no método tradicional a alocação dos custos é feita através de critérios de rateios limitados (geralmente pelas horas ou custos de mão de obra), no ABC há um grande número de critérios (direcionadores de recursos e de atividades), cada qual específico à atividade a que se relaciona e também aos objetos de custos.

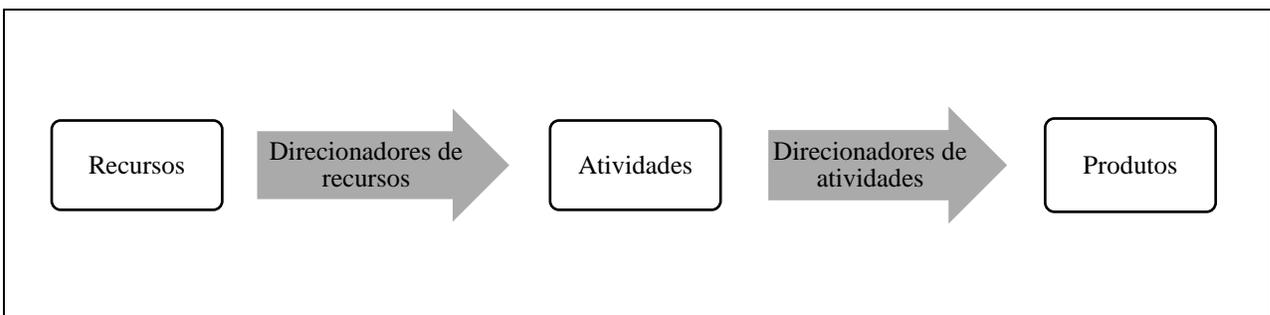


Figura 1. Método de custeio ABC  
Fonte: Adaptado de Cogan (1997)

Assim, criado para superar as deficiências dos métodos tradicionais, algumas dificuldades auxiliaram a desinstitucionalização do ABC, tais como a complexidade envolvida na sua implementação, os altos custos de manutenção, a falta de conhecimento e ausência de interesse pelos gestores, a falta de profissionalização, a perda de apoio da alta gerência, e o tempo envolvido na sua implantação e execução (Aillón, 2013). Kaplan e Anderson (2007) ressaltam a dificuldade e complexidade relacionadas à identificação dos diversos direcionadores de atividades, o que levou muitas empresas a não adotarem o método ou abandonarem a sua utilização.

### *Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC)*

Em 2001, Kaplan e Anderson revisaram a estrutura do modelo ABC e propuseram uma nova

abordagem a fim de diminuir os problemas do método de ABC. Essa nova abordagem recebeu a denominação de *Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC)* (Dalmácio, Rezende & Aguiar, 2007).

O TDABC é um método de custeio prático que permite a determinação dos custos e melhor utilização e rentabilidade de seus processos, propiciando às empresas melhorar a sua gestão de custos (Kaplan & Anderson, 2007). Seus idealizadores ressaltam que é mais simples, menos oneroso e mais preciso do que o método ABC, pois simplifica os processos de custeio, eliminando a necessidade de alocação de custos para as atividades antes de alocá-los aos produtos. Para Pernot, Roodhooft e Abbeele (2007), a característica mais importante desse método é a sua simplicidade, assim, pode ser implantado com maior agilidade e atualizado mais facilmente.

A aplicação do TDABC consiste em seis fases: (i) identificar os recursos consumidos pelas atividades; (ii)

identificar o total de custos; (iii) mensurar a real capacidade produtiva das atividades; (iv) calcular o custo unitário; (v) determinar o tempo consumido por atividade; e (vi) multiplicar o custo unitário pelo tempo consumido por atividade (Everaert, Bruggeman & Creus, 2008).

De acordo com Kaplan e Anderson (2007), essa nova abordagem atribui os custos dos recursos

diretamente aos objetos de custos usando uma estrutura simples exigindo apenas dois conjuntos de estimativas. A primeira estimativa consiste em calcular o custo de fornecimento de capacidade de recursos e como segunda estimativa tem-se a necessidade de encontrar a taxa de custos da capacidade. Kaplan e Anderson (2007) apresentam a seguinte fórmula para cálculo da taxa do custo da capacidade:

$$\text{Taxa do custo da capacidade} = \frac{\text{Custo da capacidade fornecida}}{\text{Capacidade prática dos recursos fornecidos}}$$

O custo da capacidade fornecida corresponde aos gastos do período, sendo formado por todos os custos indiretos que foram alocados ao departamento através de direcionadores de custos. E a capacidade prática, segundo Kaplan e Anderson (2007), é entendida como o tempo despendido para realização das atividades, não se incluem supervisores ou pessoal de apoio, como também os horários de intervalos para repouso, treinamento, reuniões, manutenção e quaisquer outros intervalos. Para cálculo da capacidade prática deve-se levar em consideração o tempo efetivamente trabalhado, o que difere da capacidade teórica, que é o tempo previsto de acordo com a jornada de trabalho. Assim, a capacidade prática é o tempo efetivamente trabalhado na realização das atividades, que Kaplan e Anderson (2007) consideram em média de 80% a 85% da capacidade plena (teórica).

Kaplan e Anderson (2007) ressaltam ainda que o método é ampliável com facilidade para abranger todo o âmbito do empreendimento, mediante *softwares* aplicáveis a toda a empresa e por meio de tecnologias de banco de dados. Permite a manutenção rápida e pouco dispendiosa do modelo; fornece informações detalhadas que auxiliam a identificar as causas básicas dos problemas; e ainda é aplicável a muitos setores ou empresas.

Essas vantagens, citadas acima, permitem ao método ABC evoluir de um sistema financeiro complexo, oneroso e subjetivo para uma ferramenta que fornece dados práticos aos gestores, com rapidez, frequência e a baixo custo (Kaplan & Anderson, 2007).

### Estudos Anteriores

Os temas ABC e TDABC têm sido foco de estudos bibliométricos, como por exemplo Souza, Avelar e Pavione (2011), que analisaram as pesquisas publicadas sobre o ABC entre os anos de 2001 e 2010 nos principais periódicos de Contabilidade do país, conforme a classificação da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES). Os dados revelam que as redes sociais estabelecidas entre os autores são normalmente dispersas e não possuem muitos laços entre

si, além de que a inserção dos autores analisados em redes sociais influencia positivamente sua produtividade.

Santana, Afonso e Fagundes (2013) investigaram os trabalhos científicos com abordagem no tema TDABC apresentados no Congresso Brasileiro de Custos (CBC). Os autores afirmam que a maioria dos trabalhos tinha três autores; a Universidade Federal de Minas Gerais foi a instituição mais recorrente e os autores mais prolíficos foram: Antônio Artur de Souza, Ewerton Alex Avelar e Terence Machado Boina.

Catânio, Pizzo e Moraes (2015) estudaram as pesquisas nacionais publicadas em periódicos, congressos e repositórios de teses e dissertações sobre a temática do TDABC. Os autores concluem a existência de dispersão entre os autores, bem como a dispersão das publicações em periódicos que, em geral, têm sido impulsionadas por artigos de congressos.

Boina et al. (2015) analisaram as características de artigos científicos publicados em periódicos nacionais e internacionais no período de 2004 a 2013 sobre o TDABC. Foi possível verificar um predomínio dos artigos empíricos sobre os teóricos, como também dos estudos qualitativos sobre os demais. Constatou-se uma média de 2,1 de autores por artigo, sendo que 84% dos artigos foram escritos por três autores ou menos.

Percebe-se, pelos estudos citados anteriormente, que em nenhum deles é abordado um setor especificamente, nem investigado em quais setores as pesquisas sobre os temas ABC e TDABC vêm sendo aplicadas. Sendo apenas investigadas características das publicações com relação aos autores, conforme a bibliometria e sociometria, como também aspectos metodológicos.

### PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este estudo se classifica como pesquisa bibliográfica, descritiva e exploratória, pois busca analisar os estudos nacionais e internacionais com o tema ABC e TDABC. Para tanto, foram selecionados artigos publicados em periódicos nacionais, internacionais e em congressos, bem como dissertações e teses defendidas em Programas de Pós-Graduação em Contabilidade do

Brasil. Utilizou-se como palavras de busca “custeio baseado em atividades”, “ABC”, “*activity based costing*”, “custeio baseado em atividades e tempo”, “TDABC”, “*Time-Driven Activity Based Costing*”. Foi necessário que essas palavras fossem encontradas no título, resumo e/ou palavras-chave dos estudos investigados. Entretanto foram selecionadas apenas as publicações que tratavam do ABC ou TDABC em organizações hospitalares, abrangendo os anos entre 1995 a 2015. A escolha desse setor da economia se deve ao fato de os métodos de custeio ABC e TDABC gerarem informações relevantes e mais confiáveis ao processo decisório, tais como desempenho das atividades e dos

procedimentos médicos, em decisões de investimentos, cortes de custos, decisões de comprar ou fabricar, dentre outras. Ou seja, essas informações são essenciais para esse setor, que, apesar da sua complexidade e de trabalhar com vidas humanas, precisa de ferramentas econômicas, gerenciais e financeiras para sua administração.

Foram pesquisados artigos publicados no Congresso Brasileiro de Custos, em dezesseis periódicos nacionais e em dezessete internacionais da área da contabilidade. Em relação aos Programas de Pós-Graduação em Contabilidade localizados no Brasil, realizou-se a pesquisa em dezessete programas tanto de universidades públicas quanto privadas (Quadro 1):

Revistas Nacionais/Internacionais	Programas de Pós-Graduação em Contabilidade Nacionais
Universo Contábil	Programa de Pós-Graduação em Contabilidade – UFPR
Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade	Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade – USP
Revista de Contabilidade e Organizações	Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade – USP/RP
Vista & Revista	Programa de Pós-Graduação em Contabilidade – UFSC
Contabilidade e Finanças	Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – FURB
Revista Eletrônica de Contabilidade	Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – UNB
Revista Enfoque	Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – UNISINOS
ABC Custos	Programa de Pós-Graduação em Contabilidade – UFBA
Revista de Contabilidade e Controladoria	Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – UERJ
Contabilidade, Gestão e Governança (UNB Contábil)	Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria – UFC
Revista Contemporânea de Contabilidade	Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria – UFMG
BBR – Brazilian Business Review	Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – UFES
Base (Unisinos)	Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – Universidade Presbiteriana Mackenzie
Revista de Contabilidade (UERJ)	Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – UFPE
Revista Capital Científico – Eletrônica (RCCe)	Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – UFRJ
Pensar Contábil	Programa de Ciências Contábeis e Atuarias da PUC-SP
Journal of Accounting Research	Programa de Mestrado em Ciências Contábeis – FECAP – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado
Journal of Accounting and Economics	
Journal of Accounting, Auditing and Finance	
Review of Accounting Studies	
Contemporary Accounting Research	
The Accounting Review	
Journal of Management Accounting Research	
Global Journal of Business Research	
Management Accounting Research	
World of Accounting Science	
Critical Perspectives on Accounting	
Accounting, Organizations and Society	
European Accounting Review	
Harvard Business Review	
Accounting, Auditing & Accountability Journal	
Management Accounting Quarterly	
Health Care Management Review	

Quadro 1. Fontes de pesquisas  
Fonte: a pesquisa.

No total, foram encontradas trinta e oito publicações com o tema ABC, sendo uma pesquisa publicada no periódico internacional *Health Care Management Review*, nove em periódicos nacionais, três dissertações de mestrado e, com maior número de artigos, o Congresso Brasileiro de Custos ganha destaque com vinte e cinco publicações. Com o tema TDABC foram

encontradas apenas duas pesquisas, visto que esse assunto é recente e ainda pouco estudado na contabilidade. Em outras áreas do conhecimento, tal como na engenharia, acredita-se que há um número maior de estudos com ambas as temáticas. As publicações analisadas estão demonstradas no quadro 2.

Ano	Autores	Título	Periódico/Universidade
1996	S. Udpa	Activity-based costing for hospitals	Health Care Management Review
1998	G. V. Souza; H. Y. Ching	Utilização do sistema custeio e gestão baseados em atividade (ABC/M) em uma instituição hospitalar – metodologia de implantação e principais benefícios	Congresso Brasileiro de Custos
1999	H. Y. Ching; V. Souza	Aplicação do custeio baseado em atividades na determinação de custos e preços de partos, diárias de maternidade e de berçários em uma maternidade	Congresso Brasileiro de Custos
2000	H. L. Fukomoto; R. Freitas	Implantação do custeio baseado em atividades ABC/ABM no setor hospitalar: banco de sangue, um caso prático	Congresso Brasileiro de Custos
2000	J. A. Falk	Metodologia ABC de custos hospitalares	Congresso Brasileiro de Custos
2001	R. Freitas; H. L. Fukumoto	Implantação do custeio baseado em atividades ABC/ABM no setor hospitalar: centro cirúrgico, um caso prático	Congresso Brasileiro de Custos
2002	M. A. M. Struett; A. A. Souza	Análise da aplicabilidade do custeio baseado em atividades em um hospital público	Congresso Brasileiro de Custos
2002	A. P. F. Silva; L. C. Miranda; J. A. Falk	Estudo dos métodos de custeio mais utilizados pelos hospitais de Recife	Congresso Brasileiro de Custos
2002	U. C. T. Lagioia; F. F. Silva; V. M. R. Sá; L. C. Miranda; J. A. Falk	Estudo sobre métodos de custeio em instituições hospitalares	Congresso Brasileiro de Custos
2003	M. A. M. Struett; A. A. Souza; S. L. Raimundini; E. M. Botelho	Análise da aplicação do sistema de custeio baseado em atividades em hospitais públicos	Contabilidade, gestão e governança (UNB)
2003	P. R. Rosa; C. H. S. Santos	Gestão de custos num hospital de Santa Cruz do Sul, RS	Vista & Revista
2003	J. Zanotelli; M. L. Pesente; L. Zorzal	ABC aplicado em um laboratório de análises clínicas: um estudo de caso	Congresso Brasileiro de Custos
2003	M. N. M. Pessoa; M. G. A. Peter; M. S. Josué; N. Tenório; S. M. Santos	Gerenciamento de custos em hospitais públicos – aplicação do ABC no hospital São José de doenças infecciosas	Congresso Brasileiro de Custos
2003	D. R. Cunha; T. N. Oliveira; G. A. S. F. Lima	O uso do ABC – custeio baseado em atividades – na gestão de custos: aplicação do modelo na lavanderia do hospital do coração de Natal/RN	Congresso Brasileiro de Custos

2003	A. C. Pereira; T. C. A. Barbosa	Estudo sobre o método de custeio adotado pela Unidade de nutrição e dietética de um hospital	Congresso Brasileiro de Custos
2004	S. A. S. Brasil	Custeio baseado em atividades aplicado à prestação de serviços médicos de radiologia	Revista Contabilidade e Finanças
2004	M. A. M. Struett; A. A. Souza; S. L. Raimundini	Análise da aplicabilidade do sistema de custeio baseado em atividades em um hospital público	Vista & Revista
2004	T. D. O. Machado; T. B. Teixeira; R. V. Santos	Aplicação do sistema de custeio ABC no centro de informação do hospital das clínicas da faculdade de medicina de Ribeirão Preto	Congresso Brasileiro de Custos
2004	M. A. S. Machado; M. G. L. Medeiros	Sistema de custeio ABC aplicado a uma maternidade	Congresso Brasileiro de Custos
2004	M. E. L. V. Dallora; C. A. C. Bonacim; C. S. F. Tanaka; L. Silva	Gestão de custos aplicada a hospitais universitários – absorção versus ABC: a experiência do HCFMRP-USP	Congresso Brasileiro de Custos
2004	K. Abbas	Gestão hospitalar custeio baseado em atividades versus métodos tradicionais	Congresso Brasileiro de Custos
2005	S. L. Raimundini; A. A. Souza; E. M. Botelho; M. A. M. Struett; L. G. Reis	Análise da aplicabilidade do sistema ABC em hospitais e congêneres	Vista & Revista
2005	A. F. C. Junior; A. A. Souza; R. D. P. Coelho	Aplicabilidade do custeio baseado em atividades em hospitais	Vista & Revista
2005	F. D. Wensing; I. M. Beuren; F. M. Raupp; A. Durieux	Aplicação do activity-based costing no setor de maternidade de uma organização hospitalar	Vista & Revista
2005	S. L. Raimundini; A. A. Souza; E. M. Botelho; M. A. M. Struett; L. G. Reis	Aplicabilidade do custeio baseado em atividades: comparação entre hospital público e privado	Vista & Revista
2005	K. Abbas; V. L. Almeida; C. F. Santos; M. Petkow	Custeio baseado em atividades para organizações hospitalares – uma aplicação no serviço de densitometria óssea do hospital de São João Batista	Congresso Brasileiro de Custos
2006	M. Z. Silva	Mensuração dos custos de procedimentos médicos em organizações hospitalares: sistematização de um método de custeio híbrido à luz do ABC e da UEP	Programa de Pós-Graduação em Contabilidade – UFSC
2007	F. Z. Dalmácio; A. J. Rezende; A. B. Aguiar	Uma aplicação do time-driven ABC model no setor de serviço hospitalar: a nova abordagem do ABC proposta por Kaplan e Anderson	Vista & Revista
2007	G. J. Miranda; C. E. Carvalho; V. F. Martins; A. F. Faria	Custeio ABC no ambiente hospitalar: um estudo nos hospitais universitários e de ensino brasileiros	Revista Contabilidade e Finanças
2007	E. A. Leal; R. F. Santos; N. M. B. F. Santos	Aplicabilidade do custeio baseado em atividades e análise de custos em organizações hospitalares	Congresso Brasileiro de Custos

2007	A. A. Souza; N. C. Souza; S. L. Raimundini; M. A. M. Struett	Uma aplicação do custeio baseado em atividades na central de materiais esterilizados de hospitais	Congresso Brasileiro de Custos
2008	A. A. Souza; M. Guerra; T. L. M. Amorim; L. M. L. M. Pena; E. S. Moraes	Descrição do custeio baseado em atividades para o serviço de nutrição e dietética hospitalar	Congresso Brasileiro de Custos
2009	J. A. T. Avila; P. R. Cuellar; C. S. Ramirez	<i>Costos ABC em la gestión hospitalaria chilena: caso de investigación en el hospital regional de Talca – Chile</i>	Congresso Brasileiro de Custos
2009	A. A. Souza; M. Guerra; E. A. Avelar	Proposta de metodologia para a implantação do sistema de custeio baseado em atividades para organizações hospitalares	Congresso Brasileiro de Custos
2010	A. S. Oliveira	Custeio baseado em atividade – ABC: um estudo de caso sobre aplicabilidade e análise de custos em um hospital privado	Centro de Pós-graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria – UFMG
2010	E. M. Paixão; A. A. Souza; L. C. M. Lima	Custo do parto normal e cesáreo: replicação do custeio ABC	Congresso Brasileiro de Custos
2012	A. A. Souza; L. F. Oliveira; A. D. Souza; D. O. Xavier; A. G. Xavier	Custeio baseado em atividades em hospitais: modelagem das atividades do setor de engenharia clínica	Congresso Brasileiro de Custos
2012	H. A. Drumond; M. M. Alemão; M. A. Gonçalves; H. M. M. S. Mesquita; P. H. H. Reis	O uso do custeio baseado em atividades (ABC – activity based costing) na análise do processo de transplantes de fígado do Estado de Minas Gerais	Congresso Brasileiro de Custos
2013	H. S. Aillon	A desinstitucionalização do custeio baseado em atividades sob a ótica da nova sociologia institucional	Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade – USP

Quadro 2. Estudos analisados

Fonte: a pesquisa.

Depois de selecionadas, as publicações foram colocadas numa planilha eletrônica a fim de se fazer a leitura e extrair as informações de cada trabalho. Alguns estudos não apresentaram de forma explícita as informações necessárias a serem coletadas, dessa forma considerou-se o entendimento dos autores desta pesquisa.

Foram encontradas três dissertações que abordam o ABC em organizações hospitalares no Programa de Ciências Contábeis e Atuarias da PUC-SP, porém, como não são disponibilizadas para *download*, não compõem a amostra estudada. O artigo intitulado “Análise da aplicabilidade do sistema ABC em hospitais e congêneres” foi publicado nos anais do Congresso Brasileiro de Custos e na Revista Contabilidade Vista & Revista, sendo considerado apenas um estudo.

## ANÁLISE DOS DADOS

Nesta seção será apresentada a análise das pesquisas estudadas, sendo realizada primeiramente uma análise descritiva temporal, por local de publicação e em segmento hospitalar. Em seguida, será feita uma análise que busca identificar as redes sociais dos autores que abordam o tema pesquisado.

### Análise descritiva

No período temporal de 1995 a 2015, o Congresso Brasileiro de Custos se destacou com maior número de produções que abordam o ABC em organizações hospitalares, tendo em vista que esse congresso possui como objetivo de estudo temas da Gestão Estratégica de

Custos (GEC), sendo os métodos de custeio ABC e TDABC inclusos na GEC.

Dentre os periódicos nacionais e internacionais, teses e dissertações da área de Ciências Contábeis, foram encontradas apenas três dissertações e nenhuma tese, sendo que duas dissertações estudaram a implementação

do método de custeio ABC e a última abordou a desinstitucionalização do mesmo. Os periódicos apresentaram apenas onze artigos que abordaram o tema, sendo que é o assunto mais pesquisado nacionalmente, como evidencia a figura 2.

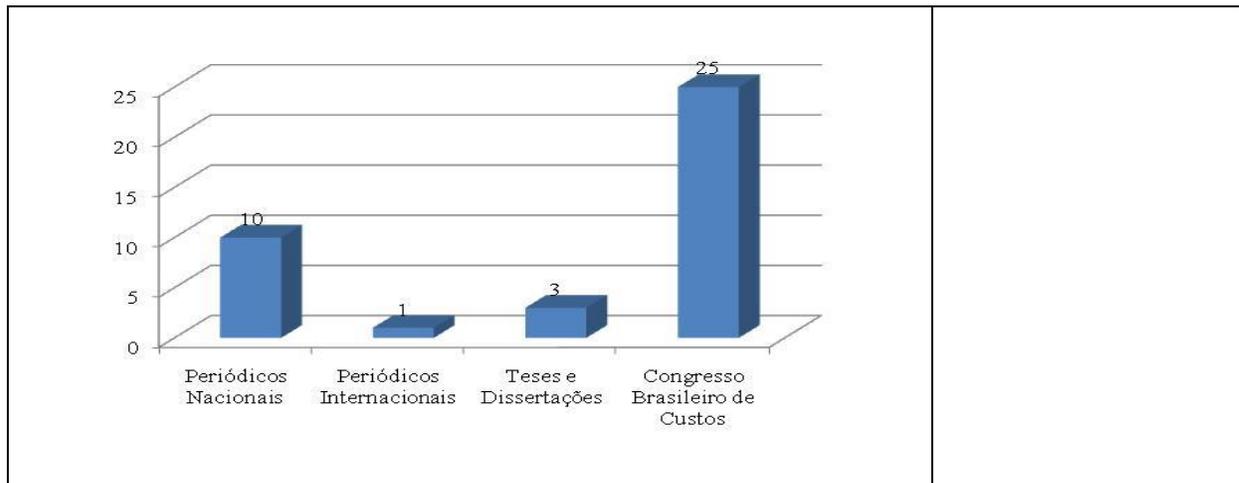


Figura 2. Total de pesquisas nos últimos 21 anos/ Fonte: a pesquisa.

Desde a apresentação da metodologia proposta por Kaplan e Cooper, esse tema tem sido objeto de pesquisa e replicações em vários setores, inclusive em organizações hospitalares (Baumgartner, 1998; Goulart, 2000; Abbas, 2001; Aillón, 2013), setor onde é possível perceber a evolução em pesquisas sobre tema encontrando seu ápice nos anos de 2003 e 2004, como demonstrado na figura 3. Após esse período começa o declínio do ABC, sendo

assim, Kaplan e Anderson propõem inovações ao método, que, segundo os referidos autores, continua fornecendo informações precisas tanto quanto o sistema convencional ABC, além de menor custo e tempo para sua implementação e manutenção, sendo este intitulado por TDABC, tornando-se o novo objeto de pesquisa, que ainda é pouco explorado em organizações hospitalares, sendo encontrado apenas um artigo que aborda o método.

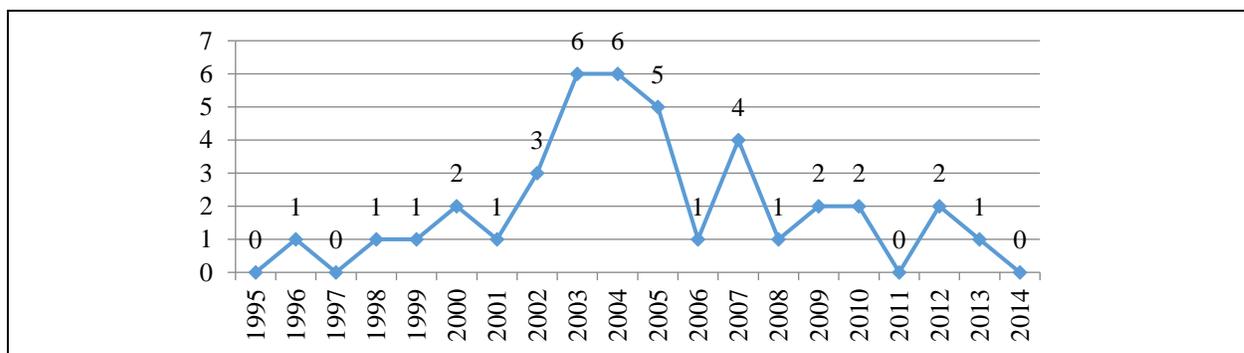


Figura 3. Total de pesquisas por ano  
Fonte: a pesquisa.

Como é possível observar na figura 4, tanto no Congresso Brasileiro de Custos como nos periódicos nacionais houve um crescimento no número de pesquisas

sobre o ABC em organizações hospitalares até os anos de 2003 a 2005, sendo que as dissertações foram publicadas apenas após esse período, em 2006, 2010 e 2013.

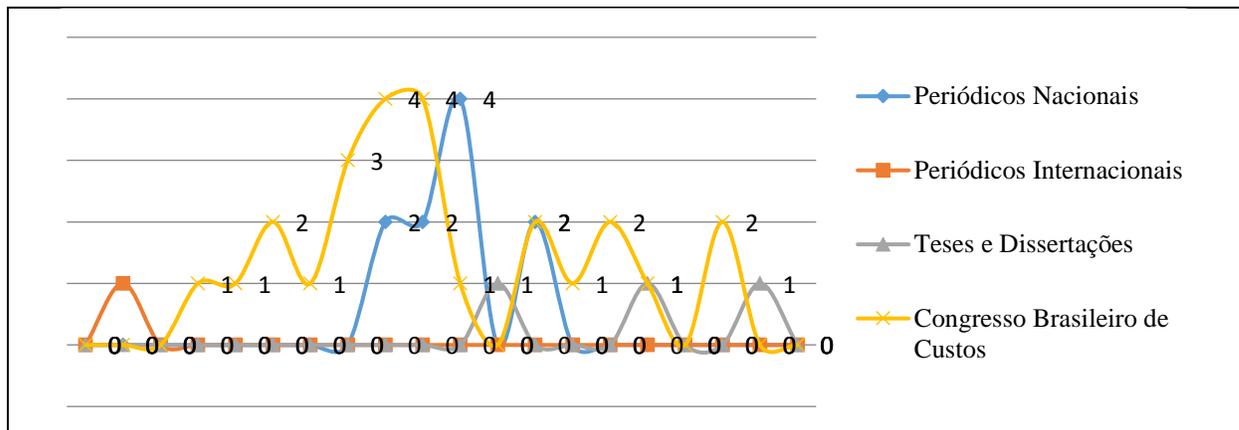


Figura 4. Análise temporal por local de publicação  
Fonte: a pesquisa.

Dos periódicos pesquisados, os que apresentaram maior quantidade de publicações foram os nacionais, sendo que, dos dezesseis, apenas três deles publicaram sobre o tema com uma representatividade aproximada de 25,64%. Apenas um dos dezessete periódicos internacionais pesquisados abordou o tema. Verifica-se

que os programas de pós-graduação em contabilidade não têm dado a devida atenção à pesquisa sobre o método de custeio ABC utilizado para auxiliar a gestão de custos hospitalares. As informações estão disponibilizadas na tabela 1.

Tabela 1. Congressos, periódicos e programas de pós-graduação

Local de publicação	Nº	%
Congresso Brasileiro de Custos	25	64,10
Vista & Revista	7	17,95
Revista Contabilidade e Finanças	2	5,13
Contabilidade, Gestão e Governança (UNB)	1	2,56
Health Care Management Review	1	2,56
Pós-Graduação em Contabilidade – UFSC	1	2,56
Pós-Graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria – UFMG	1	2,56
Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade – USP	1	2,56
<b>Total</b>	<b>39</b>	<b>100</b>

Fonte: a pesquisa.

Conforme evidenciado na tabela 2, as publicações em periódicos e congressos se concentram em segmentos diferenciados, demonstrando que o método ABC é aplicável de forma abrangente nas organizações hospitalares. Há também um estudo, de Silva (2006), com proposta de modelo híbrido, ou seja, a utilização do ABC

em conjunto com outro método custeio, no caso o UEP (Unidade de Esforço de Produção). Além disso, em todos os artigos ou dissertações que utilizaram o ABC ou o TDABC, percebe-se que foi proposta uma aplicação dos métodos em algum setor ou procedimento de um hospital.

Setor / Procedimento	Quantidade	%
Organização hospitalar	9	23,08
Ginecologia e obstetrícia	4	10,26
Maternidade	4	10,26
Lavanderia do hospital	3	7,69
Central de materiais esterilizados (CME)	2	5,13
Nutrição e dietética	2	5,13
Serviços de internamento	2	5,13
Radiologia Médica Convencional	1	2,56
Ambulatorial e hospitalar	1	2,56
Banco de sangue	1	2,56
Centro cirúrgico	1	2,56
Centro de informações e análises (CIA)	1	2,56
Cirurgias cardíacas	1	2,56
Custo da diária da enfermagem	1	2,56
Densitometria óssea	1	2,56
Departamento de sistema de informação	1	2,56
Engenharia clínica	1	2,56
Laboratório de análises clínicas	1	2,56
Transplante de fígado	1	2,56
Pronto-socorro	1	2,56
<b>Total</b>	<b>39</b>	<b>100</b>

Tabela 2. Setor ou procedimento de aplicação dos métodos  
Fonte: a pesquisa.

Algumas pesquisas, 23,68% dos trabalhos analisados, foram realizadas de forma abrangente, sem identificar o setor ou procedimentos. Em segundo lugar, aparecem os setores ginecologia e obstetrícia e a maternidade, que receberam maior atenção pelos pesquisadores, seguidos da lavanderia. Aparecem também estudos em centro cirúrgico, banco de sangue, laboratório de análises clínicas, pronto-socorro, dentre outros. Isso revela uma preocupação em mostrar a aplicabilidade dos métodos de custeio em organizações hospitalares apenas restritos a setores ou procedimentos e vai de encontro aos resultados de Abbas et al. (2015), que concluem que não há estudos que evidenciam como os métodos de custeio estão sendo utilizados e para qual finalidade. Não há, assim, nenhum estudo que mostre os resultados da implantação dos referidos métodos. Os estudos se restringem a coletar os dados, efetuar os cálculos, propor o modelo, ou seja, se restringem a mostrar a aplicabilidade do ABC (ABBAS et al., 2015)

O estudo realizado por Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012, p. 157), que teve como objetivo

identificar os métodos de custeio mais abordados nos artigos publicados no Congresso Brasileiro de Custos, em diversos tipos de organizações, no período de 2005 a 2010, concluiu que a maior parte das pesquisas e sobre custos tem se concentrado na aplicação dos métodos de custeio por absorção e baseado em atividades, sendo que este último é o segundo mais utilizado, revelando sua vasta aplicabilidade nos mais diversos tipos de organizações, tais como: empresa produtora de hortaliças, centro municipal de educação infantil, prefeitura, programa saúde da família, câmara municipal, departamento municipal de estradas e rodagem, *pet shop*, supermercado, sorveteria e hospital.

Portanto, o ABC é um método bastante proposto na literatura não apenas para organizações hospitalares, mas para diversos tipos de organizações.

#### Redes de relacionamento

Foram analisadas as redes de relacionamento dos autores que publicaram em periódicos nacionais e no

Congresso Brasileiro de Custos. Não foram estudadas as redes para os autores das dissertações, visto que esse tipo de estudo emprega um único autor, e também não se fez essa análise para o periódico internacional pelo fato de os artigos terem sido publicados de forma isolada.

Em relação à rede de relacionamento para os autores de periódicos nacionais, Antônio Artur de Souza,

representado pelo seu sobrenome, apresenta o maior número de laços, com 12 pesquisadores, seguido por Ernani Mendes Botelho, que se correspondeu com 8 pesquisadores. Conforme pode ser visto na figura 5, formaram-se outros três grupos, nos quais dois autores construíram laços em pares.

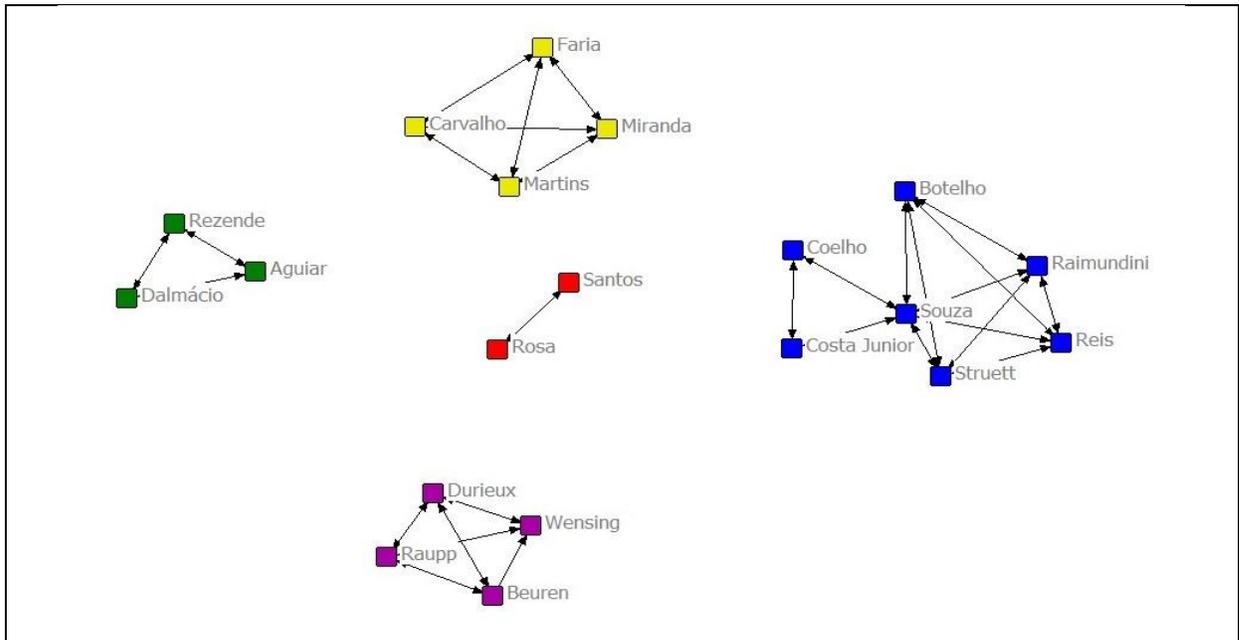


Figura 5. Análise das redes de relacionamento nos periódicos nacionais  
Fonte: a pesquisa.

Quanto à rede de relacionamento dos pesquisadores com publicações no Congresso Brasileiro de Custos, percebe-se na figura 6 que novamente o autor Antônio Artur de Souza apresenta o maior número de

laços, correspondendo-se com 27 pesquisadores. A maior rede formada está representada pela cor roxa, seguida da cor alaranjada. Outras treze relações foram formadas, sendo elas em pares, trios, quádruplas e quintuplas.



## REFERÊNCIAS

- Abbas, K. (2001). *Gestão de custos em organizações hospitalares*. Dissertação de mestrado, Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.
- Abbas, K.; Gonçalves, M. N.; Leoncine, M. (2012). Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. *Contexto*, 12(22), 145-159, 2. Sem.
- Abbas, K.; Marques, K. C. M.; Tonin, J. M. F.; Sasso, M.; Leoncine, M. (2015). Os métodos de custeio discutidos na literatura são os mesmos usados na prática em hospitais? *ABCustos*, 10(1), 73-93, jan./abr.
- Aillón, H. S. (2013). *A desinstitucionalização do Custeio Baseado em Atividades sob a ótica da Nova Sociologia Institucional*. Dissertação de mestrado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Almeida, L. B.; Santos, A. R. (2007). Práticas de contabilidade de custos: uma investigação nas indústrias paranaenses. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 2(1), 19-34.
- Barret, R. (2005). Time-driven costing: the bottom line on the new ABC. *Business Finance*, mar., 2005.
- Baumgartner, R. R. (1998). *Avaliação da aplicabilidade do custeio ABC – activity-based costing na acurácia de custos na área hospitalar, especificamente na unidade de terapia intensiva: estudo de um caso prático*. Dissertação de mestrado, Programa de Estudos Pós-Graduados em Ciências Financeiras e Contábeis, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo.
- Boina, T. M.; Avelar, E. A.; Souza, A. A.; & Ribeiro, L. M. P. (2015). Análise bibliométrica de trabalhos acadêmicos sobre o time-driven activity based costing publicados em periódicos entre os anos de 2004 e 2013. *Revista Universo Contábil*, 11(4), 166-183.
- Bornia, A. C. (2002). *Análise gerencial de custos em empresas modernas*. Porto Alegre: Bookman.
- Brimson, J. A. (1996). *Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas.
- Cao, P.; Toyabe, S. I.; Akazawa, K. (2006). Development of a practical costing method for hospitals. *Tohoku J. Exp. Med*, 208, p. 213-224.
- Catânio, A. R.; Pizzo, J. C. M.; & Moraes, R. O. (2015). Time-driven activity-based costing (TDABC): um estudo bibliométrico das publicações nacionais. In: *XXII Congresso Brasileiro de Custos*, Foz do Iguaçu, 2015.
- Cogan, S. (1997). *Activity based costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial*. São Paulo: Pioneira.
- Cooper, R.; Slagmulder, R. (2003). Strategic cost management: expanding scope and boundaries. *Cost Management*, 17(1), jan./feb.
- Dalmácio, F. Z.; Rezende, A. J.; Aguiar, A. B. (2007). Uma aplicação do Time-Driven ABC Model no setor de serviço hospitalar: a nova abordagem do ABC proposta por Kaplan e Anderson. *Contabilidade Vista & Revista*, 18(2), 11-34, abr./jun.
- Everaert, P.; Bruggeman, W.; Creus, G. (2008). Sanac Inc.: from ABC to time-driven ABC (TDABC) – an instructional case. *Journal of Accounting Education*, 26(3), p. 118-154.
- Frezatti, F. (2005). Agrupamento dos perfis da contabilidade no Brasil. *Revista UNB Contábil*, 8(1).
- Goulart, R. L. (2000). *Custeio baseado em atividades (ABC) aplicado em um serviço de radiologia em unidade hospitalar*. Dissertação de mestrado, Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis.
- Holanda, V. B. (2001). Contabilidade: a cibernética empresarial. *Revista Contabilidade e Finanças*, 12(25), jan./abr.
- Horngren, C. T.; Sundem, G. L.; Stratton, W. O. (2004). *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Prentice Hall.
- Johnson, H. T.; Kaplan, R. S. (1987). *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*. Boston, Mass: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S.; Anderson, S. R. (2007). *Custeio baseado em atividade e tempo. Time-driven activity-based costing*. Tradução Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Elsevier.

- Kaplan, R. S.; Anderson, S. R. (2007). Time-Driven Activity-Based Costing: a simpler and more powerful path to higher profits. In: *Time-driven activity-based costing: a simpler and more powerful path to higher profits*. Boston: Harvard Business School Publication Corp.
- Kaplan, R. S.; Cooper, R. (1998). *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. O. P. Traduções. São Paulo: Futura.
- Meglierini, E. (2012). *Custos: análise e gestão*. 3. Ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall.
- Nakagawa, M. (1994). *ABC: custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas.
- Pernot, E.; Roodhooft, F.; Van Den Abbeele, A. (2007). Time-Driven Activity-Based Costing for inter-library services: a case study in a university. *The Journal of Academic Librarianship*, 33(5), 551-560.
- Popesko, B.; Novák, P. (2011). Application of ABC method in hospital management. *Proceedings of the 6th IASME/WSEAS International Conference on Economy and Management Transformation (EMT '11)*. France.
- Porter, M. E. (2007). *Repensando a saúde: estratégias para melhorar a qualidade e reduzir custos*. Tradução de Cristina Bazan. Porto Alegre: Bookman.
- Sakurai, M. (1997). *Gerenciamento integrado de custos*. São Paulo: Atlas, 1997.
- Santana, A. F. B.; Afonso, P.; & Fagundes, J. A. (2013). Time driven activity based costing (TDABC): um perfil dos artigos publicados no Congresso Brasileiro de Custos. In: *XX Congresso Brasileiro de Custos*, Uberlândia, MG.
- Silva, M. Z. (2006). *Mensuração dos custos de procedimentos médicos em organizações hospitalares: sistematização de um método de custeio híbrido à luz do ABC e da UEP*. Dissertação de mestrado, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.
- Souza, A. A.; Avelar, E. A.; & Pavione, C. S. S. N. (2011). Custeio baseado em atividades: uma análise das pesquisas brasileiras desenvolvidas na primeira década do século XXI. In: XXXV Encontro da ANPAD, Rio de Janeiro, RJ.
- Struett, M. A. M.; Souza, A. A.; Raimundini, S. L. (2007). Aplicação do custeio baseado em atividades: estudo de caso em um laboratório de análises clínicas. *Contexto*, 7(11).